

Working Paper Series

Department of Business Studies

No. 10, 2008

Ny revisionsstandardisering om revisionsprocessen –
en empirisk undersøgelse af effekten på
revisionsplanlægning i en dansk kontekst

By

Lars Kiertzner

Ny revisionsstandardisering om revisionsprocessen – en empirisk undersøgelse af effekten på revisionsplanlægning i en dansk kontekst

Lars Kiertzner

Associate professor

Aalborg University

Department of Business Studies

Fibigerstræde 4

DK-9220 Aalborg Ø

Tel: +45 30133786

E-mail: lki@business.aau.dk

Abstract:

Formålet med dette paper er at sammenholde revisorerers syn på en række planlægningsparametre ved opgavetyperne ”revision af historisk finansiel information” i 1995 og i 2005. Analysepunkterne om planlægning er udvalgt med baggrund i den nye revisionsstandardisering, sådan som denne har udviklet sig siden beslutningen i 1999 om at erstatte danske revisionsvejledninger med internationale standarder.

Det er overordnet formålet at belyse betydningen af den øgede detaljering af standarderne, der har foretaget et kvantespring med revisionsprocesstandarderne med virkning for 2005 revisioner. Herudover er det antaget, at revisionsprocessen bliver mere kompleks end tidligere, idet der i højere grad stilles krav til revisors vurderinger af klientens forretningsmæssige grundlag. Set under ét forventes detaljering og kompleksitet at føre til kvantitative og kvalitative ændringer i ressourceforbruget i revision.

Generelt forventes det ved analysen af spørgeskemaundersøgelser 2005 i forhold til 1995, at tidsforbruget vil være stigende, at opgaven vil kræve bedre kvalificerede revisorer, at større andele af tidsforbruget falder på planlægnings- og rapporteringsaktiviteter, og at en større del af revisionen udføres i årets løb som risikovurderingshandlinger og test af kontroller. Øget tidsforbrug bliver decideret afkræftet på trods af respondenternes udtrykte forventninger, hvilket ses som udtryk for, hvor stærk kombinationen af bedre revisionsværktøjer og priskonkurrence har været for tidsforbruget i perioden 1995 og frem til de nye standarders implementering i 2005. Forventningen om mere revision i årets løb afkræftes ligeledes. Dette kan være et resultat af, at valget af denne proxy for andelen af risikovurderings-handlinger og kontrolbaseret revision ikke er velvalgt. Forventningerne om mere kvalificeret resourcesammensætning og om større tidsandele på planlægning/rapportering understøttes.

Analysen af baggrundsvariabler peger på, at Big Six/Big Four firmaer generelt adskiller sig fra andre, mens alder og graden af revisionspecialisering er uden effekter. Dette resultat kunne pege på, at de multinationale revisionsfirmaer er hurtigere til at introducere nye revisionsstandarder, der her også i stort omfang afspejler allerede gennemførte udviklinger.

ISBN 9788791646157

1 Baggrund for undersøgelsen

Formålet med dette paper er at sammenholde revisorers fortolkninger af en række planlægningsparametre ved opgavetyper ”revision af historisk finansiel information” i 1995 og i 2005.¹

Analysepunkterne er udvalgt med baggrund i den nye revisionsstandardisering, sådan som denne har udviklet sig siden beslutningen i 1999 om at erstatte danske revisionsvejledninger med internationale standarder.

Det er overordnet formålet at belyse betydningen af den øgede detaljering i de nye revisionsprocesstandarder fra december 2004.² Herudover er det antaget, at revisionsprocessen bliver mere kompleks end tidligere, idet der i højere grad stilles krav til revisors vurderinger af klientens forretningsmæssige grundlag. Set under ét forventes detaljering og kompleksitet at føre til kvantitative og kvalitative ændringer i ressourceforbruget i revision.

Af hensyn til det longitudinale undersøgelsesdesign udformes der spørgsmål til surveyet, der i nødvendig tilrettet form gentager spørgsmål fra Kiertzner (1996).

2 Beskrivelse af undersøgelsesdesign og respondenter

2.1 Undersøgelsesdesign – spørgeskema

I bilag 1 gengives det anvendte spørgeskema, der sammensætter sig af udvalgte relevante spørgsmål fra undersøgelsen i 1995, jf. Kiertzner (1996).

Spørgsmål 2 og 3 vedrører planlægningsparametre ved to revisionsopgaver af forskellig størrelsesorden. For at tilgodese pristalsudviklingen fra 1995 til 2005 er de to klienters tal for nettoomsætning og balancesum opreguleret fra 1995 til 2005 med forbrugerprisindekset.³ De to case revisionsklienter har følgende hovedtal:

¹ Denne terminologi er hentet fra IAASBs framework for opgavetyper, hvor der skelnes mellem erklæringsopgaver med sikkerhed – herunder revision og review af historiske finansielle oplysninger og andre erklæringsopgaver med sikkerhed – samt beslægtede opgaver.

² Kerneelementer i denne sammenhæng er RS 315 (2005), RS 330 (2005) og RS 500 (2005), der trådte i kraft 15.12. 2004. Afledt heraf er nogle standarder revideret fundamentalt. RS 300 (2006), RS 240 (ajourført 2006) og ISA 700 er centrale standarder her. Hertil er en række standarder under opdatering, herunder ED ISA 260, ED ISA 540, ED ISA 550, ED ISA 600, ED ISA 705 og ED ISA 706.

³ Efter Danmarks Statistik var pristallet 88.2 i januar 1995 og 108.1 i januar 2005, jf. opslag www.dst.dk. Opreguleringen er derfor foretaget med lidt under 23 %.

	<u>Mindre klient</u>		<u>Større klient</u>	
	<u>1995</u>	<u>2005</u>	<u>1995</u>	<u>2005</u>
Balancesum	25 mio.kr.	31 mio.kr.	150 mio.kr.	184 mio.kr.
Nettoomsætningen	40 mio.kr.	49 mio.kr.	300 mio.kr.	367 mio.kr.
Antal ansatte	50	50	300	300

I en dansk kontekst er det karakteristisk, at revisionspligten er meget bred. Indtil videre er muligheden for at begrænse revisionspligten kun udnyttet i ringe grad. Selv ved en fuld udnyttelse vil de lave EU grænser for mulig lempelse stadig indebære omfattende krav om lovpligtig revision af relativt mindre selskaber. Ifølge IAASBs udtalelse om specielle overvejelser ved revision af mindre virksomheder er en mindre revisionsklient karakteriseret ved:⁴

- Koncentration af ejerskab og ledelse hos en begrænset personkreds, eventuelt hos en enkelt person.
- Forekomst af et eller flere af nedenstående karakteristika:
 - få indtægtskilder,
 - enkle informationssystemer, og
 - begrænset intern kontrol og potentiale for ledelsestilsidesættelse heraf.

Ifølge den afgrænsning vil hovedparten af danske selskaber være mindre, selv når, eller hvis, der på et senere tidspunkt går helt op til EU's tilladelige grænser for lempelse.

Den mindste af revisionsklienterne ovenfor kunne lige præcis fritages for revisionspligten inden for EU's tilladelige grænser, men langt fra efter den nugældende danske lovgivning.⁵

Planlægningsparametrene, der undersøges, er:

- Tidsforbruget på opgaven – kvantitative ressourcer

⁴ Jf. IAPS 1005 (2003) afsnit 7.

⁵ Grænsen i 4. og 7. direktiv for mulig lempelse af revisionspligten går ved de størrelseskriterier, der i den danske ÅRL adskiller regnskabsklasse B over for regnskabsklasse C – dvs. selskaber, der overstiger to af tre grænser (en nettoomsætning på 58 mio.kr., en balancesum på 29 mio.kr og antal ansatte på 50), kan ikke undtages fra revisionspligten.

I dansk lovgivning er der som et første trin vedtaget fritagelse for selskaber, der ikke overstiger to af tre langt lavere grænser – nettoomsætning 3 mio.kr., balancesum 1.5 mio. kr. og 12 ansatte.

- Bemandingen af opgaven – kvalitative ressourcer
- Den tidsmæssige fordeling af opgaven mellem hovedaktiviteterne planlægning, udførelse og rapportering – mål for vægtning af aktiviteter
- Den tidsmæssige placering af opgaven som forholdet mellem revision i årets løb og revision ved status – mål for vægtning af revisionsmetoder.

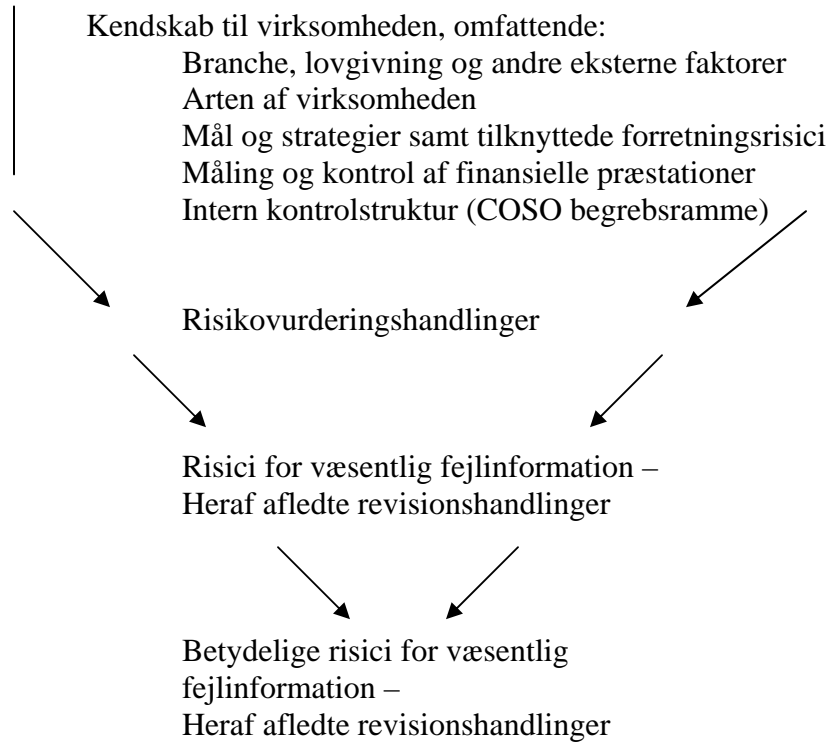
Generelt forventes det ved analysen af 2005 i forhold til 1995:

- At tidsforbruget vil være stigende (jf. H₁ senere)
- At opgaven vil kræve bedre kvalificerede revisorer (jf. H₂ senere)
- At større andele af tidsforbruget falder på planlægnings- og rapporteringsaktiviteter (jf. H₃ senere)
- At en større del af revisionen udføres i årets løb som risikovurderingshandlinger og test af kontroller (jf. H₄ senere).

Disse forventninger begrundes med, at en større del af revisionen i de nye revisionsprocesstandarder udgøres af vurdering af risici i de såkaldte risikovurderingshandlinger, og at der lægges øget vægt på test af kontroller. Begge aspekter er tiltag til en kvalificering af revisionsydelsen, der i sagens natur stiller større krav til revisionens planlægning og rapportering. Principielt kan disse krav imødekommes kvantitativt ved at bruge flere ressourcer eller kvalitativt ved at benytte mere kompetente ressourcer på opgaverne. Hertil er kombinationer af kvantitative og kvalitative løft naturligvis også mulige.

Meget forenklet er den nye revisionsproces vist nedenfor i figur 1.

Figur 1: Revisionsprocesmodellen i de nye internationale revisionsstandarder (som formuleret grundlæggende i Audit Risk projektet RS 315, 330 og 500)



Overordnet er det statiske i den gamle risikofordelingsmodel, hvis elementer dog stadig præsenteres som analytisk skabelon i RS 200 (ajourført 2006), forladt som det gennemgående dominerende grundlag til fordel for en mere dynamisk procesorienteret tilgang.⁶ Denne tilgang er i sit begrebsmæssige grundlag væsentligt mere upræcis og kræver derfor automatisk mere bindende og vejledende detailregulering.

Pilene i figur 1 skal antyde, at revisor starter meget bredt ud for at snævre mere og mere ind på forhold, der kan forårsage væsentlig fejlinformation i regnskabet.

⁶ Den gamle model er den velkendte, hvor revisionsrisikoen udtrykkes som produktet af iboende risiko, kontrolrisiko og opdagelsesrisiko. Den diskuteres i de vejledende afsnit 20-23 som komponenter i revisionsrisikoen i RS 200 (ajourført 2006).

Udover den longitudinale analyse 1995-2005 inddrages mulige forklarende baggrundsvariabler, jf. spørgsmål 1 i bilag 1.

Den første baggrundsvariabel er en eventuel specialisteffekt, der udtrykkes ved respondentens andel af produktiv tid anvendt på revision. En sådan effekt kan dog især forventes i 2005 henset til det accelererende tempo i den revisionsfaglige standardisering. Den anden variabel er respondenternes alder. Disse to variabler analyseres i diskrete versioner som 0/1 variabler med pragmatisk fastlagte grænser for specialist/ikke-specialist og yngre/ældre under hensyn til at fordele respondenterne i to nogenlunde lige store grupper. Den tredje variabel er den traditionelle analyseparameter, om respondenterne kommer fra et af de store multinationale netværk, der i 1995 var Big Six og i 2005 Big Four.

Opsummeret analyseres baggrundsvariabler med følgende karakteristika:

	Værdi af diskret variabel	
	0	1
Specialister	Ikke specialist – Højest 30 % af tid på revision	Specialist – Mere end 30 % af tid på revision
Alder	Yngre revisor – Højest 45 år	Ældre revisor – Mere end 45 år
Big Firm	Ikke Big Six/Ikke Big Four	Big Six/Big Four
Svarår	1995	2005

Spørgsmål 4 i bilag 1 omfatter tre delspørgsmål om respondenternes holdninger til de forventede effekter af den nyere revisionsstandardisering. Disse holdninger vil blive inddraget løbende i analyserne med det formål at vurdere sammenhængen mellem revisors subjektive vurderinger og konstaterede udviklingstendenser.

2.2 Respondenterne

I 1995 blev der udsendt spørgeskemaer til 216 systematisk tilfældigt udvalgte statsautoriserede revisorer, og der blev modtaget 94 brugbare svar, jf. Kiertzner (1996). Udvalget skete fra en medlemsfortegnelse, som FSR stillede til rådighed.

I 2005 udsendtes skemaer til 400 simpelt tilfældigt udvalgte statsautoriserede revisorer ud fra FSR's elektroniske medlemsfortegnelse. Der blev modtaget 121 brugbare svare.

Svarprocenten er således faldet fra 43 til 30 %. Faldende villighed til deltagelse er udtryk for, at revisorerne får mere travlt og modtager flere spørge-

skemaer. I begge år er der testet for, om respondenterne, der svarede efter rykning, adskiller sig fra de tidlige respondenter. Dette var ikke tilfældet. Det er derfor rimeligt at antage, at respondenterne i begge år er et tilstrækkeligt grundlag at vurdere holdninger i branchen ud fra.

I bilag 2 er der vist en række demografiske karakteristika for respondenterne. Neden for i tabel 1 vises en oversigt over de opdelinger af baggrundsvariablerne, der er anvendt ved analyserne.

Tabel 1 Baggrundsvariabler – Big Six/Big Four, alder og revisionsspecialiststatus

		1995	2005	Total
Big Six/Big Four	Nej	56	66	122
	Ja	35	55	90
Total		91	121	212
Opdelt efter alder +45	Yngre (højst 45)	51	45	96
	Ældre (mindst 46)	43	76	119
Total		94	121	215
Revisionsspecialist	Nej (højst 30 %)	59	72	131
	Ja (over 30 %)	34	44	78
Total		93	116	209

3 Hypoteser og test heraf

3.1 Hypoteser

A priori antages det, at tidsforbruget ved revision er steget i 2005 i forhold til 1995. Denne antagelse begrundes med, at revisionsstandardiseringen stiller større krav, som revisor til en vis grad kan vælge at indfri kvantitativt. Spørgsmål 2 og 3, der skal belyse dette forhold, er tilrettet i forhold til 1995 undersøgelsen ved, at størrelsesoplysninger er pristalsregulerede og ved at anføre, at det er ”en revision af en årsrapport for 2005”, respondenterne bliver bedt om at planlægge. Dette skal tydeliggøre, at planlægningen skal foretages i overensstemmelse med de nye, detaljerede revisionsprocesstandarder. Formuleret som hypotese testes:

H_1 Det forventes, at tidsforbruget vil være større på revisionsopgaver i 2005 i forhold til 1995.

Ud fra en principiel betragtning burde udviklingen i standardernes kompleksitet føre til, at bemanningen blev gennemsnitligt mere erfaren i 2005 end i 1995. De større krav, som de nye revisionsprocesstandarder fører med sig, kan i et vist omfang kun løftes kvalitativt. Hypotesen formuleres herudfra:

H₂ Det forventes, at mindre andele af det samlede tidsforbrug allokeres til uerfarne assistenter i 2005 end i 1995.

Den ideelle reaktion kan dog være modvirket af pragmatiske muligheder for at bemane opgaverne. Under alle omstændigheder er der til en vis grænse et trade off mellem at håndtere de voksende krav kvalitativt og kvantitativt, jf. H₁ ovenfor.

Efter de nye revisionsprocesstandarder er de såkaldte risikovurderingshandlinger, der typisk udføres i planlægningen, trådt i forgrunden. Det er derfor en rimelig antagelse, at dette vil indebære, at planlægning kommer til at fylde mere i det samlede billede. Det samme antages at gælde for rapportering, idet nyere standarder helt generelt lægger op til en tættere dialog og kontakt mellem revisor og ledelsen, hvilket mest tydeligt er manifesteret i et igangværende opdateringsprojekt omkring ISA 260, hvor blandt andet en række konsekvensændringer fra ajourførte revisionsproceskonforme standarder opsamles. Udtrykt som hypotese:

H₃ Det forventes, at større andele af tidsforbruget vil falde på planlægnings- og rapporteringsaktiviteter i 2005 end i 1995.

I forhold til 1995 undersøgelsen er begrebet "fase" erstattet af "aktiviteter" i spørgeskemaet. Den ændrede terminologi afspejler, at den nye revisionsproces skal opfattes mere dynamisk og herunder, at det stærkt understreges, at planlægning er en iterativ og kontinuerlig proces. Ændringen af terminologien anses ikke for at udgøre en støjfaktor i undersøgelsen.

De nye revisionsprocesstandarder lægger større vægt på risikovurdering, og herunder intern kontrol og test af kontroller. Dette sker overordnet ved kravet om risikovurderingshandlinger i fem obligatoriske dimensioner (se figur 1), og ved at begrebet intern kontrol udvides til basalt at bygge på COSOs fem kontrolkomponenter – kontrolmiljø, risikovurderingsproces, kontrolaktiviteter, informationssystem og overvågning. Opsætningen i dette scope skal vurderes i alle revisioner under risikovurderingshandlingerne. Hertil indføres der faste regler om rotation af test af interne kontroller, hvorefter nøglekon-

troller, der revideres ved risici for væsentlig fejlinformation, mindst skal revideres hvert tredje år, dog således, at kontroller skal rotere asynkront inden for treårsperioden, og nøglekontroller ved betydelige risici for væsentlig fejlinformation skal testes hvert år. Endelig konstateres det entydigt, at der ikke under alle omstændigheder kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis alene ved substanshandlinger.

Samlet fører disse forhold naturligt til, at en større del af revisionens udførelse kan forventes placeret i årets løb, der anvendes som proxy for omfanget af risikovurderingshandlinger, herunder i relation til kontroller, og test af kontroller. Isoleret set er anvendelse af en proxy frem for at spørge direkte ikke ideel, men bundet af valget i 1995-undersøgelsen.⁷

I særlig udtalt grad antages øgede tidsandele at forekomme ved den store klient, hvor det oplyses, at det er muligt at teste kontroller. Ved den mindre klient er dette derimod ikke muligt, så her vil effekten forventeligt være begrænset, fordi den kun vil vedrøre risikovurderingshandlingerne.

Forventningen er udtrykt i hypotesen:

H₄ Det forventes, at større andele af tidsforbruget vil falde på revision i årets løb i 2005 end i 1995.

3.2 Test 2005 i forhold til 1995 generelt

Væsentlighed beregnet i procent af overskuddet er uændret fra 1995 til 2005, mens det gennemsnitlige tidsforbrug er faldet med omkring 1/3, jf. tabel 2, hvilket afkræfter H₁ meget markant.

Forklaringen må være en sammensat effekt af effektivisering (eksempelvis anvendelse af it-værktøjer) og en stærk priskonkurrence på markedet i perioden mellem 1995 og 2005.

Tabel 2, Væsentligt fejlbeløb samt tidsforbrug 1995-2005 ved den mindre og den større revisionsklient (t-test af gennemsnit)

		Væsentligt fejlbeløb for mindre klient (% af resultat)	Tidsforbrug på mindre klient (timer)	Væsentligt fejlbeløb for større klient (% af resultat)	Tidsforbrug på større klient (timer)
1995	Gennemsnit	9,16	151	11,12	306
	Antal svar	71	71	51	50
2005	Gennemsnit	9,17	91	12,39	207
	Antal svar	110	110	108	108
P-værdier		0.990	0.001	0.420	0.001

⁷ Her forekom den hensigtsmæssig, idet tyske og engelske revisorer var omfattet ud over danske SR.

Det er bemærkelsesværdigt, at stort set alle (115 af 119 der svarer på spørgsmål 4) forventer stigninger i tidsforbruget som følge af de nye revisionsstandarder. Dette må fortolkes som udtryk for, at deres oplyste tidsforbrug er højere, end det ville have været uden den nye standardisering, hvilket indikerer yderligere, at den mellemliggende periodes effektivisering og priskonkurrence har været ganske voldsom.

Relativt mindre tidsandele på uerfarne medarbejderressourcer og modsvarende relativt større andele af kompetente ressourcer – seniorer og SR – anses for nødvendige ved den store klient i 2005 sammenlignet med 1995. Forskellen er signifikant ved 0.033, jf. tabel 3. Samme tendens findes ved den mindre klient, uden dog at være signifikant. Dette bekræfter således kun delvist H₂.

Tabel 3, Kompetenceniveau – assistenttid overfor senior/SR tid 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Andel af tidsforbrug assistenter på mindre klient	Kvalificeret tid - Andel af tidsforbrug seniorer/SR mindre klient	Andel af tidsforbrug assistenter på større klient	Kvalificeret tid - Andel af tidsforbrug seniorer/SR større klient
1995	Andel i %	28,35	71,65	28,28	71,72
	Antal svar	71	71	50	50
2005	Andel i %	26,18	73,82	24,00	76,00
	Antal svar	114	114	111	111
P-værdier		0.276	0.276	0.033	0.033

Umiddelbart falder resultatet tendentielt i tråd med, at et meget stort flertal (109 af 119, der svarer på spørgsmål 4) mener, at de nye revisionsstandarder stiller større krav til medarbejdererfaring.

Tidsforbruget på udførelsesaktiviteter er faldende overfor planlægnings- og rapporteringsaktiviteter, særligt udtalt ved den mindre revisionsopgave, jf. tabel 4. Dette kan måske ses som udtryk for en klientstørrelseseffekt ved disse aktiviteter, der betyder relativt aftagende tidsforbrug med voksende klientstørrelse. Alt andet lige betyder dette, at den basale planlægning og rapportering vejer tungest i ved en mindre revisionsopgave.

Relativt tungere ”udenomsaktiviteter” hænger godt sammen med den ofte udtrykte forventning om, at de nye planlægningsstandarder RS 315 og 330 fører til mere omfattende risikovurderingshandlinger. Hertil understøttes re-

sultatet af, at et flertal mener, at kravene til revisionspåtegningen er skærpede (79 ud af 119 mener dette – resten opfatter kravene som uændrede). Generelt understøtter disse resultater H_3 .⁸

Tabel 4, Udførelsesaktiviteter overfor planlægnings-/rapporteringsaktiviteter 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Andel af tidsforbrug på udførelse på mindre klient	Udenom - Andel af tidsforbrug planlægning/rapportering mindre klient	Andel af tidsforbrug på udførelse på større klient	Udenom - Andel af tidsforbrug planlægning/rapportering større klient
1995	Andel i %	73,70	26,30	69,28	30,82
	Antal svar	71	71	50	50
2005	Andel i %	68,94	31,06	65,24	34,76
	Antal svar	114	114	111	111
P-værdier		0.005	0.005	0.054	0.054

I absolutte timer anvendes imidlertid færre ressourcer på planlægning/rapportering i 2005 end i 1995 som konsekvens af det faldende absolutte tidsforbrug jf. tabel 5 ovenfor. I 1995 benyttedes der således til planlægning/rapportering gennemsnitligt 39 timer ved den mindre klient og 89 timer ved den store klient. Disse tal er med henholdsvis 29 timer og 71 timer signifikant (0.01) lavere i 2005. Her er det svært at tro på effektivisering som enkeltstående forklarende faktor. Der må også være en markant priskonkurrenceeffekt i perioden 1995 til 2005.

Andelen af udførelsesdelen i årets løb er tendentielt faldende, hvilket er signifikant ved 0.028 ved den mindre klient jf. tabel 5. Dette *afkræfter* direkte H_4 .

Det kunne skyldes, at uanmeldte beholdningseftersyn er trængt relativt tilbage i de senere år og derved modvirker en eventuel modsatrettet tendens til, at risikovurderingshandlinger fylder mere i det samlede billede. Det uheldige valg af proxy fremstår i så fald klart ved, at effekten ikke kan isoleres.

Det bemærkes dog, at faldet ikke er signifikant ved den store revisionsopgave, hvor det antages, at der ikke blot skal udføres risikovurderingshandlinger, men også test af kontroller ved den løbende revision.

⁸ Hvis planlægning og rapportering analyseres hver for sig, er begge andele signifikant højere i 2005 end i 1995 ved den mindre klient, men ikke ved den større.

Tabel 5 Udførelse i årets løb/ved status 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Andel af udførelsesdelen i årets løb på mindre klient	Andel af udførelsesdelen ved status på mindre klient	Andel af udførelsesdelen i årets løb på større klient	Andel af udførelsesdelen ved status på større klient
1995	Andel i %	27,65	72,35	40,04	59,96
	Antal svar	71	71	50	50
2005	Andel i %	23,61	76,39	37,93	62,07
	Antal svar	114	114	111	111
P-værdier		0.028	0.028	0.382	0.382

3.3 Test af betydningen af baggrundsvariabler

Ved multiple regressionsanalyser af logaritmetransformerede tidsforbrug på den mindre og den større klient over for baggrundsvariablerne slår svaråret meget klart igennem, men som resultat af det uventede mindre tidsforbrug i 2005 i forhold til 1995.

$$\text{Log Tidmin} = 4.831 - 0.447*\text{år} + 0.100*\text{BigFirm} - 0.020*\text{Alder} + 0.106*\text{Spec} \quad R^2 0.206$$

0.001 0.001 0.159 0.772 0.136

$$\text{Log Tidstør} = 5.402 - 0.340*\text{år} + 0.216*\text{BigFirm} - 0.035*\text{Alder} + 0.149*\text{Spec} \quad R^2 0.176$$

0.001 0.001 0.005 0.644 0.053

Hertil kommer en Big Six/Big Four effekt som forøgende faktor ved den større klient.

I tilsvarende analyser af logaritmetransformerede tidsandele på kvalificerede ressourcer ved den mindre og den større klient slår svaråret ikke markant igennem i tråd med, at der kun var svage tendenser til opkvalificering af resourceanvendelsen.

$$\text{Log Kvatidmin} = 1.866 + 0.067*\text{år} - 0.356*\text{BigFirm} + 0.096*\text{Alder} - 0.008*\text{Spec} \quad R^2 0.127$$

0.001 0.355 0.001 0.187 0.915

$$\text{Log Kvatidstør} = 1.869 + 0.143*\text{år} - 0.198*\text{BigFirm} - 0.045*\text{Alder} + 0.011*\text{Spec} \quad R^2 0.038$$

0.001 0.083 0.016 0.583 0.897

Derimod er der signifikante Big Six/Big Four effekter i retning af brug af mindre tidsandele på kvalificerede medarbejdere i begge analyser.

Ved multiple regressionsanalyser af logaritmetransformerede tidsandele på planlægning/rapportering ("udenomsaktiviteter") ved den mindre og den større klient slår svaråret derimod som forventet klart igennem.

$$\text{Log Udenomin} = 1.379 + 0.191 \cdot \text{år} + 0.190 \cdot \text{BigFirm} - 0.080 \cdot \text{Alder} - 0.031 \cdot \text{Spec} \quad R^2 0.054$$

0.001 0.012 0.013 0.290 0.681

$$\text{Log Udenostør} = 1.449 + 0.184 \cdot \text{år} + 0.175 \cdot \text{BigFirm} - 0.152 \cdot \text{Alder} - 0.060 \cdot \text{Spec} \quad R^2 0.038$$

0.001 0.025 0.033 0.064 0.466

Hertil er der signifikante Big Six/Big Four effekter i retning af brug af større tidsandele på "udenomsaktiviteter" i begge analyser.

I multiple regressionsanalyser af logaritmetransformerede tidsandele på udførelse i årets løb ved den mindre og den større klient slår svaråret igennem ved den mindre klient i tråd med den uventede faldende tidsandel ovenfor.

$$\text{Log Årsløbmin} = 1.331 - 0.193 \cdot \text{år} + 0.134 \cdot \text{BigFirm} + 0.105 \cdot \text{Alder} + 0.134 \cdot \text{Spec} \quad R^2 0.055$$

0.001 0.012 0.083 0.174 0.086

$$\text{Log Årsløbstør} = 1.492 - 0.075 \cdot \text{år} + 0.295 \cdot \text{BigFirm} + 0.059 \cdot \text{Alder} + 0.048 \cdot \text{Spec} \quad R^2 0.082$$

0.001 0.349 0.001 0.463 0.553

Hertil er der signifikante Big Six/Big Four effekter i retning af brug af større tidsandele på revision i årets løb ved den større klient. Hvis det antages, at revisionskonceptet i Big Four firmaer er mere opdateret end i andre firmaer, understøtter dette resultat svagt, at risikovurdering/test af kontroller fylder mere i 2005 end i 1995.

4 Afslutning

Hypoteserne i dette paper blev kun delvist understøttet.

H₁, hvorefter der forventedes et større tidsforbrug i 2005 i forhold til 1995, blev ligefrem afkræftet markant. Der var tværtimod tale om et stort og signifikant fald målt i revisionstimer i 2005. Dette må skyldes effekter i form af effektivisering og priskonkurrence i den mellemliggende periode, hvilket sandsynliggøres af, at respondenterne rent faktisk selv forventede stigninger som følge af de nye revisionsprocesstandarder. Forud for 2005 må tidsforbruget derfor have været meget langt nede i forhold til i 1995.

H₂, hvorefter mindre andele af det samlede tidsforbrug forventedes leveret af uerfarne assistenter i 2005 end i 1995, fandt understøttelse tendentielt, men kun signifikant ved den store revisionsklient. Den forefundne kvalitative opgradering af ressourcerne er måske i praksis påvirket af, at de ideelle ressourcer ikke er til rådighed.

Som den eneste hypotese bekræftedes H₃ om større andele af tidsforbruget på planlægnings- og rapporteringsaktiviteter i 2005 end i 1995 helt igennem. Resultatet var dog særligt klart ved den mindre revision, hvilket kunne indikere, at der er en economies of scale effekt ved disse ”udenomsaktiviteter”, der derfor kommer til at belaste mindre revisioner forholdsmæssigt tungest.

Den sidste hypotese H₄ om større andele af tidsforbruget på revision i årets løb i 2005 end i 1995 afkræftedes. Effekterne vendte tilmed modsat. Der blev fremlagt en formodning om, at dette kunne skyldes en stærkere modsatrettet effekt i kraft af ophøret med pr. automatik at udføre beholdnings eftersyn. Den uventede effekt var dog kun signifikant ved den mindre revisionsopgave, hvor der kun skulle udføres risikovurderingshandlinger i årets løb, idet test af kontrollers funktionalitet var udelukket.

Ved multiple regressionsanalyser slog Big Six/Big Four effekter bredt igennem. Ved tidsforbruget var virkningen i retning af forøgelse, hvilket angående revisionshonorarstørrelse modvirkedes af en større tilbøjelighed til at anvende mindre kvalificerede ressourcer. Anvendelsen af uerfarne revisorer kan udtrykke en kombination af større standardisering af revisionsopgaven og simpel nødvendighed.

Hertil anvendte de store firmaer relativt større tidsandele på planlægning/rapportering og revision i årets løb, måske fordi nye revisionskoncepter slår hurtigere igennem i større revisionsvirksomheder.

En indbygget svaghed i alle spørgeskemaundersøgelser er, at de analyser, hvad respondenterne oplyser at ville gøre, og ikke hvad de faktisk gør. I nærværende sammenhæng antages dette ikke at være nogen væsentlig indskrænkning i resultaternes validitet, da der ikke ses nogen oplagt årsag til bias.

Det vil dog være interessant at følge paperet op med tidsserieanalyser af faktiske revisionshonorarer, hvilket er muligt for såkaldt store virksomheder i regnskabsklasse C, der skal oplyse honoraret i årsrapporten. Den store revisionsklient i dette paper falder i den kategori.

Referencer

- ED ISA 260
(2005 f) Communication With Those Charged With Governance
- ED ISA 320
(revised 2004 ff) Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements
- ED ISA 540
(revised 2004 ff) Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures”)
- ED ISA 550
(revised 2006) Related Parties
- ED ISA 600
(Revised 2004 ff) Using the Work of Another Auditor
- ED ISA 705
(2005 ff) Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report
- ED ISA 706
(2005 ff) Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report
- Claus Holm & Bent Warming-Rasmussen
(2004) Outline of the Transition from National to International Audit Regulation in Denmark, ASB, AFL 2004-2
- IAPS 1005 (2003) The Special Considerations in the Audit of Small Entities
- ISA 700
(revised 2004) The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements
- Lars Kiertzner
(1996) En komparativ undersøgelse af revisors tilgang til den lovpligtige revision af kapitalselskabers årsregnskaber i UK, Tyskland og Danmark, ph.d.-afhandling HHÅ 1996
- ReV 1 (1993) Grundlæggende principper for revision af regnskaber, FSR´s REVU, ophævet
- ReV 17 (1990) Revision af edb-baserede brugersystemer, FSR´s REVU, Ophævet
- RS 200 (ajourført 2006) Målet med og generelle principper for revision af et regnskab
- RS 240 (ajourført 2006) Revisors pligt til at overveje besvigelser ved revision af regnskaber

RS 300 (2006)	Planlægning af revision af regnskaber
RS 315 (2005)	Forståelse af virksomheden og dens omgivelser og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation
RS 330 (2005)	Revisors handlinger som reaktion på vurderede risici
RS 500 (2005)	Revisionsbevis

Bilag 1 Spørgeskema

1 BaggrundsvARIABLER

Deres arbejdsområder

De bedes skønsmæssigt angive følgende oplysninger om Deres arbejde.

Omtrentligt antal arbejdstimer på årsbasis _____ timer

Fordeling mellem klienttid og indirekte tid

Klientarbejde	_____ %
Indirekte tid	_____ %
	100 %

Fordeling af klientarbejde

Revision af regnskaber	_____ %
Regnskabsassistance	_____ %
Skattemæssig rådgivning og assistance	_____ %
Juridisk rådgivning	_____ %
Andet klientarbejde	_____ %
	100 %

Deres alder

De bedes give følgende oplysninger om Deres alder

Nuværende alder	_____ år
Alder ved revisoreksamen	_____ år

Deres køn

1 Kvinde 2 Mand

Oplysninger om Deres firma

Tilknyttet the Big Four? 1 ja 2 nej

Omtrentligt antal ansatte i Danmark _____

Omtrentligt antal kontorsteder i Danmark _____

2 Revision af en typisk mellemstor klient

Ved en revisionsopgave forstås her revisionen hos en klient med følgende karakteristika:

Balancesum	31 mio.kr.
Egenkapital	9 mio.kr.
Nettoomsætningen	49 mio.kr.
Overskud før skat	3 mio.kr.
Antal ansatte	50

Det forudsættes, at der er tale om en produktionsvirksomhed med mangelfulde interne kontroller.

De bedes for en revision af en årsrapport for 2005 foretage en skønsmæssig vurdering af beløbsmæssig væsentlighed, samt af revisionsteamets samlede tidsanvendelse ved revisionen og fordelingen heraf ved en typisk klient af denne størrelsesorden.

Hvilket beløb ville De anse for væsentligt for regnskabet _____ kr.

Skønnet samlet tidsanvendelse på revisionen _____ timer

Skønnet fordeling af tidsforbruget på medarbejderkategorier

Medarbejdere med mindre end to års erfaring	_____ %
Medarbejdere med mere end to års erfaring	_____ %
Statsautoriserede revisorer	_____ %

Typisk fordeling af tidsforbruget på aktiviteter i revisionsprocessen

Planlægning	_____ %
Udførelse	_____ % *
Rapportering	_____ %

* Skønsmæssig fordeling af udførelsesdelen

Revision i årets løb	_____ %
Revision ved årsafslutningen	_____ %

3 Revision af en typisk stor klient

Ved en revisionsopgave forstås her revisionen hos en klient med følgende karakteristika:

Balancesum	184 mio.kr.
Egenkapital	37 mio.kr.
Nettoomsætningen	367 mio.kr.
Overskud før skat	6 mio.kr.
Antal ansatte	300

Det forudsættes, at der er tale om en produktionsvirksomhed med gode interne kontroller.

De bedes for en revision af en årsrapport for 2005 foretage en skønsmæssig vurdering af beløbsmæssig væsentlighed, samt af revisionsteamets samlede tidsanvendelse ved revisionen og fordelingen heraf ved en typisk klient af denne størrelsesorden.

Hvilket beløb ville De anse for væsentligt for regnskabet _____ kr.

Skønnet samlet tidsanvendelse på revisionen _____ timer

Skønnet fordeling af tidsforbruget på medarbejderkategorier

Medarbejdere med mindre end to års erfaring	_____ %
Medarbejdere med mere end to års erfaring	_____ %
Statsautoriserede revisorer	_____ %

Typisk fordeling af tidsforbruget på aktiviteter i revisionsprocessen

Planlægning	_____ %
Udførelse	_____ % *
Rapportering	_____ %

* Skønsmæssig fordeling af udførelsesdelen

Revision i årets løb	_____ %
Revision ved årsafslutningen	_____ %

4 Betydning af og holdning til nye revisionsstandarder

Efter min opfattelse har nye revisionsstandarder i de senere år haft følgende betydning

* For det typiske tidsforbrug ved en revisionsopgave

1 Reduktion	2 Lille reduktion	3 Ingen betydning	4 Lille forøgelse	5 Forøgelse
-------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------

* For typiske krav til medarbejderes erfaring ved en revisionsopgave

1 Mindre krav	2 Lidt mindre krav	3 Ingen betydning	4 Lidt større krav	5 Større krav
---------------	--------------------	-------------------	--------------------	---------------

* For kravene til revisionspåtegningen

1 Lempede	2 Lidt lempede	3 Uændrede	4 Lidt skærpede	5 Skærpede
-----------	----------------	------------	-----------------	------------

Bilag 2 Nogle demografiske oplysninger om respondenterne i 1995 og 2005 undersøgelserne

Revisorerne bliver gennemsnitligt ældre, og revisionsvirksomhederne har nedlagt kontorsteder de senere år. Dette er ventede resultater, jf. nedenfor. Gennemsnittene fra 1995 til 2005 er forskellige ved 0.001.

Svarandelene fra Big Six/Big Four, antal ansatte i de revisionsvirksomheder, respondenterne kommer fra, samt deres alder ved SR-eksamen adskiller sig derimod ikke markant fra 1995 til 2005.

Big Six/Big Four, antal ansatte, antal kontorsteder, alder, alder ved SR-eksamen 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Big Six/Four tilknytning	Antal ansatte i firmaet	Antal kontorsteder firma	Alder	Alder ved SR kvali- fikation
1995	Andel/gennemsnit	,38	647,85	17,64	44,47	31,27
	Antal svar	91	55	55	94	94
2005	Andel/gennemsnit	,45	707,21	9,73	48,24	31,52
	Antal svar	121	120	120	121	121
P-værdier		0.310	0.589	0.001	0.001	0.547

Antal arbejdstimer stiger, men ikke signifikant, fra 2067 timer i gennemsnit i 1995 til 2067 timer i 2005. Det ser dog ud til, at tallene dækker over, at Big Six/Big Four revisorer arbejder uændret meget i 2005, mens andre revisorer er nået op på siden af dem fra et lidt lavere udgangspunkt i 1995.

Andelen af produktiv tid er faldet fra ca. 67 til ca. 63 %, hvilket er signifikant ved 0.042, jf. nedenfor.

Arbejdstimer/direkte og indirekte tid 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Antal arbejdstimer på årsbasis	Klientid i %	Indirekte tid i %
1995	Gennemsnit	2015,55	66,98	33,02
	Antal svar	93	94	94
2005	Gennemsnit	2066,94	63,29	36,71
	Antal svar	117	119	119
P-værdier		0.236	0.042	0.042

Fordelingen af den produktive tid på arbejdsopgaver har gennemsnitligt ikke ændret sig fra 1995 til 2005, jf. nedenfor. Skævheden i, hvad respondenterne beskæftiger sig med, er dog for stor til, at det giver mening at teste dette.

Direkte tid fordelt på arbejdsopgaver 1995-2005

		Klienttid - revision af regnskaber	Klienttid – regnskabs- mæssig assistance	Klienttid - skattemæssig assistance	Klienttid - juridisk rådgivning	Klienttid – andet
1995	Gennemsnit i %	30,62	24,35	22,08	2,69	20,26
	Antal svar	93	93	93	93	93
2005	Gennemsnit i %	31,43	23,25	22,75	3,70	18,87
	Antal svar	116	116	116	116	116